

TÜRKİYE'DE YERLEŞİK OLMAYAN KİŞİLERE VERİLEN HİZMETLER NEDENİYLE VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI

1. KONU

Günümüzdeki ekonomik sistemdeki değişimler ve beklentiler ile teknolojide yaşanan gelişmeler, hizmet sektörünün ülke ekonomileri içerisindeki önemini arttırmıştır. Bu nedenle ülkeler, hizmet sektöründen daha fazla pay alabilmek için kıyasıya bir rekabet içine girmekte ve bunu sağlayabilmek için de farklı teşvik yöntemleri uygulayabilmektedirler.

Ülkemizde de başta vergi kanunları olmak üzere konuyla ilgili olarak pek çok alanda söz konusu sektörün teşvik edilmesi ve bu sektör içinde payımızın arttırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmaktadır.

Bu anlamda, 15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Kanunla 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlığı altında yer alan 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ve Gelir Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlıklı 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (13) numaralı bent ile Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan bazı hizmetlerden elde edilen gelirlerin bir kısmının ilgili dönem gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu çalışmamızda, söz konusu düzenlemelerin uygulanmasına yönelik usul ve esaslar ele alınacak ve tartışılacaktır.

2. YASAL DÜZENLEMELER

6322 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 89 ve KVK’nun 10 uncu maddelerine,

“Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifira kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü eklenerek, anılan işlemlerden sağlanan gelirin %50'sinin gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan sağlanmıştır.

Anılan düzenlemelerin uygulanması ile ilgili olarak yayımlanan 7 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde¹ ise konuyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Bu düzenlemeler doğrultusunda uygulamanın şartları ve esasları, çalışmamızın izleyen bölümlerinde tartışılacak ve değerlendirilecektir.

3. UYGULAMANIN ESASLARI VE TARTIŞILACAK KONULAR

3.1. Düzenlemenin Amacı ve Gerekçesi:

Anılan düzenlemenin yapıldığı 6322 sayılı Kanunun gerekçesinde de vurgulandığı üzere söz konusu düzenleme;

- Hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğinin artırılması,
- Yeni ihracat alanlarının oluşturulması,
- İstihdam imkanlarının yaratılması,
- Nitelikli işgücünün Türkiye'de istihdamının artırılarak sürdürülmesinin desteklenmesi

suretiyle, yüksek katma değer yaratma potansiyeli bulunan hizmetler için yeni bir teşvik unsuru ihdas edilmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, yurt dışı yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren hizmet işletmelerine vergisel açıdan teşvikler getirilmiştir.

Bu teşviklerin;

- Ülkemizde belli bir konuda uzmanlaşmış, yabancı dil bilgisine sahip olan vatandaşlarımızın istihdam olanaklarını artırması,
- Yurt dışına gitmeksizin dünyanın her yerine birçok hizmetin verilmesi imkanı doğacağı için beyin göçünü de engellemesi,

beklenmektedir.

3.2. İndirim kapsamındaki hizmetler:

Yapılan düzenlemelere göre, ilgili işletmeler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kazançtan indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık,
- Mühendislik,

¹ 31 Aralık 2012 tarih ve 28514 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Tasarım,
- Yazılım,
- Tıbbi raporlama,
- Muhasebe kaydı tutma,
- Çağrı merkezi
- Veri saklama hizmetleri,
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

3.3. İndirimden faydalanma şartları:

3.3.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu

Gelir ve kurumlar vergisi matrahından yukarıda bahsedilen indirimlerin yapılabilmesi için, ilgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

3.3.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

3.3.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

3.3.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

İndirimden faydalanılabilmesi için verilen hizmetlerden yurt dışında faydalanılması şartı; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri için geçerli olup, eğitim ve sağlık hizmetleri için böyle bir şart bulunmamaktadır.

Bu yönüyle yapılan düzenleme, KDV mevzuatı ve uygulaması ile de paralellik göstermektedir. Türkiye'de verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinde faydalanma Türkiye'de olmuş kabul edildiğinden bu hizmetlerde yurt dışında faydalanma şartı aranmamıştır. Benzer şekilde KDV uygulamasında da Türkiye'de yurt dışındakilere yönelik olarak verilen söz konusu eğitim ve sağlık hizmetleri, hizmet ihracatı kapsamında da değerlendirilmemektedir. Bu hizmetlerde her ne kadar yurt dışında faydalanma şartı aranmıyor olsa da hizmetten yararlananların yurt dışında yerleşik olması gerektiği tabiidir. Diğer hizmetlerde olduğu gibi bu hizmetlerin de yurt dışında yerleşik olmayanlara verilmesi halinde indirimden yararlanma söz konusu olmayacaktır.

3. 4. İndirimden Faydalanacak Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi ve Beyanı:

Kazancı istisna kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yapılan giderler ve maliyetler düşüldükten sonra bulunacak olan kazancın % 50'si Kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecek, ayrıca faaliyet sonucunda zarar olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Şayet gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmesi suretiyle indirim esas kazanca ilişkin olup olmadıkları belirlenemiyorsa, indirim kapsamındaki faaliyetlerle ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı olan oranı esas alınmalıdır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmekte olup, kullanım süresi belirlenemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortisman tutarlarının da cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı olan oranı esas alınarak belirlenmesi mümkün bulunmaktadır.

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Örnek:

Türkiye’de tıbbi raporlama faaliyetinde bulunan (A) firması, 2014 yılında tam mükellef kişi ve kurumlara vermiş olduğu hizmetlerin yanı sıra, Almanya mukimi (B) İlaç firması ile Fransa mukimi (C) ilaç firmasına da bu ülkelerdeki faaliyetleri dolayısıyla Türkiye’den tıbbi raporlama hizmeti vermektedir.

A firmasının, 2014 yılındaki harcama ve gelirleri aşağıdaki gibidir;

- Firmanın 15 personeli bulunmakta olup, bunlardan 4’ü tamamen (B) firmasıyla, 5’i (C) firmasıyla ilgilenmiştir. Diğer personel ise yurt içindeki firmalara hizmet vermiştir. (A) Firması, yurt dışında bulunan firmalarla ilgilenen personele toplam 120.000 TL, diğer personele ise 80.000 TL ücret ödemiştir.

- Elektrik, su ve doğalgaz giderleri için 5.000 TL ödemiştir.

- Her bir personel aynı cihazları kullanmakta olup cihazlara ilişkin amortisman gideri 4.500 TL’dir.

- Ofis binasına ilişkin yıllık amortisman gideri 2.500 TL’dir.

- Yapmış olduğu tıbbi tahliller için toplam 400.000 TL tutarında sarf malzemesi kullanmış olup, hangi iş için ne kadar malzeme kullanıldığı tam olarak tespit edilememektedir.

- Firma, 2014 yılında yapmış olduğu hizmetler karşılığında yurtiçi müşterilere toplamda 400.000 TL tutarında fatura düzenlenmiştir.

- Alman (B) firması için muhtelif tarihlerde 250.000 TL, Fransız (C) firması adına ise 350.000 TL tutarında fatura düzenlenmiş, fatura bedellerini yıl içinde muhtelif tarihlerde tahsil edilmiştir.

Firmanın ayrıca yurt dışındaki firmalar adına düzenlediği faturalardan kaynaklanan 25.000 TL kur farkı geliri ve 15.000 TL banka faiz geliri bulunmaktadır.

Yukarıda açıklamalar doğrultusunda (A) firmasının indirim esas kazancı aşağıdaki gibi olacaktır:

- Personel giderlerinin indirim kapsamında verilen hizmete ilişkin çalışan ve çalışmayan personele göre bölünerek gider kaydedilecektir. Firma, (B) ve (C) firması ile ilgilenen personellerine toplam 120.000 TL, diğer personellerine 80.000 TL ücret ödemiştir. Bu durumda indirim esas kazançta dikkate alınacak gider 120.000 TL olacaktır.

- Elektrik, doğalgaz ve su gideri ile ofis binası amortisman giderleri firmanın müşterek giderlerinden olduğundan indirim esas kazançta isabet eden gider tutarının bulunabilmesi için gider tutarı indirim esas kazancın hasılat içindeki payı doğrultusunda dağıtım tabii tutulmalıdır. Bu durumda elektrik, doğalgaz ve su giderleri ile bina amortisman giderlerinden indirim esas kazanç doğrultusunda dikkate alınacak tutarı $[7.500 \times (600.000 / 1.000.000)] = 4.500$ TL olmaktadır.

- Sarf malzemeleri için de kullanım alanları tam bilinemediği için, satış tutarları esas alınarak hesaplama yapılacaktır.

- Personelin kullanmış olduğu cihazlara ilişkin amortisman giderleri, indirim esas kazanç kapsamında çalışan personel sayısı belli olduğundan çalışan sayısının oranına göre dağıtılacak, dağıtım $(4.000 \times (9/15))$ şeklinde olacaktır.

- Yurt dışı firmalardan yapılan tahsilata ilişkin olarak meydana gelen 25.000 TL'lik kur farkı geliri ile 15.000 TL'lik faiz geliri ise ilgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından indirim esas kazançta dahil edilmeyecektir.

Bu verilere göre (A) Firmasının indirimden faydalanabileceği tutar aşağıda hesaplanmıştır

Açıklama	İndirim Kapsamında Olmayan	İndirim Kapsamında Olan
Hasılat	400.000	600.000
Personel Giderleri (-)	80.000	120.000
Elektrik, Su, Doğalgaz giderleri ve ofis kirası (-)	3.000	4.500
Cihaz Amortisman Gideri (-)	1.800	2.700

Sarf Malzemeleri (-)	160.000	240.000
Kur Farkı Gelirleri (+)	25.000	0
Faiz Gelirleri (+)	15.000	0
Net Gelir	195.200	232.800
İndirim Tutarı	0	116.400
Vergi Matrahı	311.600	

3. 5. İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.